



Centro Universitário de Brasília - Uniceub  
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS

**BRUNA DA CUNHA COSTA CARDOSO**

As hipóteses de incidência do princípio da anterioridade nos  
tributos extrafiscais

Brasília

2016

**BRUNA DA CUNHA COSTA CARDOSO**

As hipóteses de incidência do princípio da anterioridade nos tributos extrafiscais

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília.

Orientação: Prof. Marlon Tomazette.

Brasília

2016

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus e seu amor infinito, que nos cumula de graças todos os dias;

Ao meu orientador, Marlon Tomazette, que acreditou neste trabalho desde o princípio, instruindo seu desenvolvimento com muito carinho e paciência. Espero que possamos trabalhar juntos novamente;

A toda a minha família, que sempre me deu apoio incondicional, especialmente à minha mãe, Eliana; minha irmã, Isabela e meu pai, Mário; contar com a torcida diária de vocês fez todo o trabalho valer a pena;

Aos meus amigos de faculdade, exemplos de pessoas e profissionais que se tornaram, ao longo dessa caminhada, parte da minha vida;

A todos os professores e funcionários do UniCeub, que dedicam sua vida ao serviço dos outros; estudar ao lado de vocês foi uma grande honra.

## **RESUMO:**

O objetivo deste trabalho é estudar a previsão constitucional que estabelece em rol taxativo os tributos que são uma exceção ao princípio da anterioridade tributária e como tal passam a incutir seus efeitos no momento da vigência da lei, sem lapso temporal. A base teórica para o desenvolvimento desse trabalho é a Teoria Geral do Estado, com enfoque para o princípio republicano do bem comum e também com foco no estudo dos princípios norteadores das obrigações tributárias, em especial no que se refere à análise da relação entre Estado e contribuintes, sob a ótica do Estado como sujeito de deveres e os contribuintes como sujeitos de direito. Pretende-se, ao final, estabelecer que a garantia constitucional da anterioridade tributária, que é corolária do princípio da segurança jurídica, não está corretamente tutelada pelo artigo 150, §1º, da Constituição Federal, pois a forma como a regra está disposta permite que políticas fiscais que não deveriam ser resguardadas por este princípio, sejam imunes à regra da anterioridade tributária, incutindo efeito a partir de sua vigência. Sugere-se, como forma de correção do sistema, a alteração legislativa, para que o artigo constitucional passe a dispor que apenas as políticas fiscais com intuito de intervenção e regulação econômica, aplicadas aos tributos extrafiscais, sejam protegidas pela garantia da não aplicação da regra da anterioridade.

**Palavra-chave:** TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS. ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. EXCEÇÕES. TRIBUTOS EXTRAFISCAIS.

## SUMÁRIO

<b>1 Introdução</b>	<b>5</b>
<b>2 Os objetos de estudo do direito tributário</b>	<b>8</b>
2.1 O conceito de tributação e tributo e a relação jurídica entre Estado e contribuinte	8
2.2 O papel do Estado enquanto credor e devedor das obrigações tributárias	11
<b>3 Instrumentos fiscalizatórios do poder de tributar</b>	<b>18</b>
3.1 Marcos teóricos	18
3.1.1 A desobediência civil	18
3.1.2 A soberania popular	21
3.2 O controle por meio da tributação	23
<b>4 Tributos extrafiscais</b>	<b>28</b>
4.1 Hipóteses de incidência Tributária	28
4.2 Classificações dos tributos	29
4.3 Princípio da anterioridade tributária	33
4.4 Exceção ao princípio da anterioridade	37
<b>5 Problemática da exceção dos tributos extrafiscais ao princípio da anterioridade</b>	<b>38</b>
5.1.1 Garantia ao mercado e aos contribuintes	40
5.1.2 Garantia ao Estado	43
5.2 Hipóteses de incidência da exceção ao princípio da anterioridade	44
5.3 Estudo de caso	45
5.4 Alteração legislativa	47
5.4.1 Formas de avaliar a natureza jurídica das políticas fiscais aplicadas aos tributos extrafiscais	48
5.4.1.1 Exame pelos Órgãos de Controle	48
5.4.1.2 Revisão pelo Judiciário	49
<b>6 Conclusão</b>	<b>50</b>
<b>Referências</b>	<b>54</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A proposta deste trabalho é avaliar o artigo 150, §1º, da Constituição Federal, que prevê os tributos que são exceção ao princípio da anterioridade tributária, para aferir se a regra disposta nesse artigo vem sendo aplicada de acordo com sua função constitucional, como corolária do princípio da segurança jurídica.

Para estabelecer qual é a função desempenhada pelos tributos excepcionados à regra da anterioridade tributária, buscou-se delimitar quais são os princípios que balizam essa norma constitucional. Assim, os marcos teóricos para o desenvolvimento deste trabalho foram o estudo das relações tributárias, a função do Estado e os limites de sua atuação.

A linha de pesquisa adotada procurou determinar quais são as funções desempenhadas pelo Estado e pelos contribuintes na relação tributária, estabelecendo os direitos e deveres de cada um, para depois avaliar em que medida a aplicabilidade do princípio da anterioridade se faz necessária para a defesa dos interesses dos contribuintes e do Estado. Por fim, buscou-se restringir em quais hipóteses a garantia constitucional se legitima por meio da não aplicação desse princípio.

Por isso, o trabalho é bem delimitado entre a parte teórica e a análise das hipóteses de exceção do princípio da anterioridade tributária. Os capítulos 2 e 3 são destinados ao estabelecimento das premissas que irão subsidiar o estudo do caso concreto. Os capítulos 4 e 5 são reservados à aplicação dessas premissas à regra do artigo 150, §1º, da Constituição Federal.

O segundo capítulo trata da relação entre Estado e contribuinte no âmbito do direito tributário. Buscou-se pormenorizar o papel que cada um desses entes desempenha na relação tributária, coletando informações que serão importantes para determinar a extensão das garantias e direitos devidos aos contribuintes e os limites que devem ser impostos ao Estado.

O objetivo desse capítulo é estabelecer que no direito tributário não se estudam apenas as obrigações tributárias do contribuinte para com o Estado, mas que é possível analisar este direito a partir da ótica inversa, do Estado como o sujeito de deveres da relação tributária. Informação que será importante para

introduzir a premissa que balizará todo esse projeto, de que a população é soberana ao Estado e que esse deve se subsumir, nos termos da lei e dos princípios constitucionais, à vontade popular.

O capítulo três analisa quais são os limites da função fiscal do Estado. Busca-se, a partir dos marcos teóricos concretos da teoria geral do estado e da soberania da vontade individual, balizar a interpretação normativa e principiológica que regem as normas de direito tributário. O objetivo desse capítulo é estabelecer, de forma concreta, os limites que determinam a atuação estatal e os princípios que regulam os tributos de forma geral. Para assim determinar quais são as formas que os contribuintes têm de exigir do Estado o cumprimento de sua função fiscal, de acordo com os princípios constitucionais e sob o prelado do bem comum.

Estabelecido o marco teórico, no quarto capítulo se analisa a natureza e o escopo dos tributos, que se dividem entre os que têm natureza fiscal e extrafiscal. Será a partir desses referenciais que os direitos e deveres serão delimitados às partes da relação tributária.

Ainda na busca por limites mais práticos e concretos para a atuação estatal, será estabelecido nesse capítulo que a natureza dos tributos é uma das formas de limitar o poder fiscal do Estado, pois cada tributo deve ser destinado a uma finalidade precípua, arrecadatória ou fiscalizatória, não podendo o Estado ultrapassar a natureza de cada um desses tributos, sem que este perca a seu escopo.

O limite da atuação estatal deve ser a busca dos direitos mínimos de cada cidadão e do desenvolvimento dos direitos coletivos. Dessa forma, é preciso que toda a atuação governamental tenha como prelado a implementação do bem comum. Torna-se necessário, para isso, que o Estado compreenda a função de cada tributo e respeite seus limites, no momento de instituí-los e cobra-los.

No capítulo final se analisará a previsão normativa da exceção ao princípio da anterioridade, buscando responder de forma embasada, segundo as premissas do Estado Republicano e dos direitos e deveres inerentes a cada uma das partes da relação tributária, se a função do artigo 150, §1º, da Constituição Federal está sendo cumprida.

Dessa forma, o objetivo final deste trabalho será atingido se o seguinte questionamento for respondido: as hipóteses de exceção ao princípio da anterioridade tributária estabelecidas pela Constituição Federal são uma proteção suficiente e absoluta aos princípios que este tributo é corolário, ou seja, sua função constitucional é cumprida, ou há margens para que o objeto de proteção desse princípio seja distorcido?



## 2 OS OBJETOS DE ESTUDO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 2.1 Os conceitos de tributação e tributo e a relação jurídica entre Estado e contribuinte

Tributação e tributo são dois conceitos complexos que, em toda a sua extensão jurídica, são tutelados pelo direito tributário. Por tributação entende-se o ato vinculado e oneroso imputado ao sujeito passivo, de forma compulsória pelo Estado, que tem como escopo a cobrança de tributos. Em outras palavras, é a ação estatal, disciplinada por lei, de exigir um pagamento. Tributo é o objeto da tributação, ou seja, a obrigação tributária *per se*.

A esse respeito Geraldo Ataliba apresenta os seguintes conceitos:

Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, de exigir tributos).

[...]

Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiro aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário.

[...]

Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo<sup>1</sup>

Portanto, será regulada pelo direito tributário qualquer relação em que participem o Estado e os contribuintes e cujo vínculo entre eles seja uma obrigação relacionada a previsão legal de pagar e exigir o pagamento de tributos.

Associado aos conceitos de tributo e tributação, alguns autores destacam o binômio Estado-contribuinte em suas definições de quais seriam os objetos do direito tributário. Nesse sentido dispõe Sacha Calmon:

Qual é, então, o objeto do Direito Tributário?

O de regular o relacionamento entre Estado e contribuinte, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo. Certos autores dizem que o Direito Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Esta é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os direitos dos contribuintes,

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. ed. 5. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 47- 48

isonomicamente. Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte<sup>2</sup>

Ao contrário do que era proposto por alguns autores, a doutrina contemporânea majoritária destaca as relações entre os entes tributários como o principal elemento de estudo deste ramo do direito. A partir dessa concepção, a relação entre os sujeitos que praticam o ato torna-se mais importante que o ato em si.

Passa-se a analisar, sob o prisma das relações tributárias, os vínculos estabelecidos entre os entes tributários e não somente a obrigação fiscal decorrente de imposição legal. Dessa forma, tanto a tributação quanto o tributo tornam-se elementos qualitativos da obrigação tributária, ou seja, ainda se constituem como fundamentos essenciais ao estabelecimento de uma relação tributária, porém, não compreendem mais toda a extensão da matéria tutelada pelo direito tributário. Nesse sentido:

[...] o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorre da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributo<sup>3</sup>

Portanto, a tributação e o tributo ainda se constituem como elementos intrínsecos ao direito tributário, conquanto não se concebe a relação fiscal sem estes elementos. Porém, com a conceituação do direito tributário como uma relação e não mais como uma obrigação, houve uma mudança de paradigma do que seria o escopo e de quais seriam os objetos de estudo deste direito.

Essa mudança de paradigma expande o universo da matéria tributária, pois, enquanto no conceito em que se toma por referência a obrigação tributária se estuda apenas a obrigação pecuniária a que está vinculado o contribuinte, no conceito relacional é possível esmiuçar todas as obrigações decorrentes da obrigação pecuniária principal.

Ataliba elucida bem essa mudança de paradigma ao estabelecer um liame entre a obrigação tributária e seus sujeitos, atribuindo protagonismos às

---

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. ed. 7. Rio De Janeiro: Forense, 2004. p. 34

<sup>3</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. ed. 2. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1975. p. 13 -14.

relações que são estabelecidas entre as partes, em detrimento da obrigação tributária:

“O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma em dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado”.

[...]

O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos<sup>4</sup>

Dessa forma, é possível estudar, sob a égide do direito tributário, as relações fiscais exercidas entre fisco e contribuinte, ou seja, toda a cadeia de obrigações que estão relacionadas (direta e indiretamente) à obrigação tributária precípua. O direito tributário não está mais adstrito à análise dos deveres dos contribuintes para com o Estado.

A respeito desse conceito de Direito Tributário como relação jurídica e não como relação obrigacional, Sacha Calmon dispõe:

O objeto do direito tributário, portanto, é reger relação jurídica que se estabelece entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas últimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas políticas ou, se se preferir, pelo Estado. Dito objeto é de grande abrangência, embora restrito ao tributo e à tributação (implicando direitos e deveres entre o Estado e os contribuintes). É esta parcela da realidade social que constitui objeto do Direito Tributário<sup>5</sup>

Assim, o simples pagamento dos tributos não extingue por completo a obrigação tributária. O cumprimento pelo contribuinte da imposição legal encerra apenas parte da relação constituída entre o Estado e os contribuintes. Isto, pois, a relação tributária também é estudada sob o viés do vínculo estabelecido entre o Estado e os contribuintes, em que se tem como uma das premissas os direitos dos contribuintes, no que diz respeito a destinação das receitas públicas.

---

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. ed. 5. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 21

<sup>5</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. ed. 7. Rio De Janeiro: Forense, 2004. p. 35

Dessa forma, é possível dividir a relação tributária em dois momentos: (i) no primeiro deles o Estado é o credor da obrigação fiscal, vinculando os contribuintes, por meio de imposição legal, ao pagamento dos tributos; (ii) no segundo, com o adimplemento da obrigação, o contribuinte se torna credor do Estado, tendo o direito de cobrar a aplicação dos montantes arrecadados com os tributos em favor dos próprios contribuintes, em projetos e obras que reflitam em melhorias sociais para todos. Nesse sentido:

A noção de República faz surgir, naturalmente, a que lhe é correlata, qual seja, a da soberania popular. O poder já não se autojustifica [...], mas brota do povo e, no mais das vezes, em seu nome é exercido (art. 1º, parágrafo único, da CF)

[...]

O Governo deve, numa República, ser *representativo* de todos os segmentos do povo. E deve buscar, acima de tudo, seu bem-estar, conforme, aliás, a máxima da antiga Roma: *salus Populi suprema lex esto* (“que o bem-estar do povo seja a lei suprema”)<sup>6</sup>

A atividade estatal desempenhada por países republicanos, qualquer que seja sua natureza e finalidade, deve sempre ser exercida tendo como prelado o interesse popular. A premissa da supremacia do bem-estar do povo também é verdadeira no Brasil, devendo o Estado ser guardião dos interesses de seus cidadãos em todas as circunstâncias. Inclusive no que diz respeito as obrigações tributárias.

Dessa forma, ao desempenhar a atividade tributária, o Estado deve ser balizado pelo interesse popular. Portanto, todos os proventos arrecadados a partir das obrigações fiscais impostas aos contribuintes devem ser aplicados única e exclusivamente no desenvolvimento do bem-estar do povo, buscando suprir as necessidades comuns.

## **2.2 O papel do Estado enquanto credor e devedor das obrigações tributárias**

Em todas as obrigações, independentemente de sua natureza, pressupõe-se a existência de um credor e de um devedor. No direito tributário, a doutrina estabelece a seguinte divisão: denomina-se credor o sujeito ativo e devedor o sujeito passivo. O Fisco, como é designado o Estado na relação tributária, ocupa o lugar do

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p.

sujeito ativo da obrigação principal e os contribuintes, que são os cidadãos obrigados por lei ao pagamento dos tributos, ocupam o lugar de sujeito passivo da mesma obrigação.

A este respeito estabelece a doutrina:

[...] urge destacar que que tal relação jurídica é polarizada, sobressaindo:

(I) No polo ativo (credor), os entes tributários ou pessoas jurídicas de direito público interno, também conhecido por Fiscos – a União, os Estados-membros os Municípios e o Distrito Federal. [...]

(II) No polo passivo (devedor), o contribuinte (ou responsável), representado pelas pessoas físicas ou jurídicas<sup>7</sup>

Esses conceitos estão corretos e são amplamente utilizados pela doutrina e pelas cortes brasileiras, mas neles não estão compreendidos todos os aspectos da relação tributária. O Estado não exerce apenas o papel de credor dos encargos fiscais, há outro aspecto da obrigação tributária que é frequentemente preterido no estudo desse direito, qual seja, o Estado enquanto devedor dos contribuintes.

A obrigação tributária é uma relação jurídica multifacetária, ela não é finalizada com o pagamento dos tributos, não sendo esta sua finalidade, mas com a aplicação dos proventos arrecadados com as contribuições fiscais em prol de seus cidadãos. Em outras palavras, o escopo da tributação é o subsídio do Estado. A este respeito dispõe o professor Ricardo Lobo Torres:

A relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do Contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e cumprir os encargos formais necessários à apuração de débito; mas tem direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados<sup>8</sup>

Na relação tributária a distinção entre credor e devedor não é linear, como em outras obrigações pecuniárias. Ao mesmo tempo em que o contribuinte é devedor do Estado, o Estado é credor do contribuinte. Essa ambiguidade nos papéis (credor/devedor) desempenhados pelos entes tributários torna-se mais evidente a

---

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. ed. 6. São Paulo: Saraiva, 2014. p 35-36.

<sup>8</sup> TÔRRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 186.

partir do adimplemento da obrigação fiscal pelo contribuinte, pois, finalizado o pagamento do tributo, o Estado passa a ser devedor da sociedade como um todo.

Nesse sentido, Carrazza destaca que a capacidade tributária do Estado não pode ser dissociada de sua natureza democrática, ou seja, que a legitimidade para criar tributos e fiscalizá-los deve estar sempre alinhada com os interesses populares.

É sempre oportuno esclarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é o detentor por excelência de todas as competências e de todas as formas de poder. De fato, se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contrassenso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou à competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo<sup>9</sup>

Conforme consignado no trecho acima, o Estado foi criado pelo povo devendo se subsumir a ele. Dessa forma, de acordo com o que está disposto na Constituição Federal, o Estado foi criado para uma finalidade própria, que é a guarda e implementação de alguns direitos e princípios considerados essenciais por todos, devendo buscar em todas as suas atividades a implementação desses direitos, pautando sua atuação, sempre, nos princípios constitucionais.

A este respeito dispõe a Constituição Federal em seu preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL<sup>10</sup>

Vive-se no Brasil, portanto, em um Estado Democrático de Direito, cujo governo é exercido por representantes eleitos pelo povo. É função do Estado a garantia dos direitos consagrados pela Carta Magna, os quais estão resumidos no

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 93

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 22 maio 2016

preâmbulo constitucional. Dessa forma, todas as ações estatais devem ter como escopo a consecução dos objetivos comuns a todos os cidadãos, sendo rechaçada qualquer primazia de interesses privados nas ações estatais. Premissa essa, que se aplica às relações tributárias.

Portanto, é inconcebível que as obrigações tributárias sejam analisadas considerando-se apenas o papel desempenhado pelo Fisco enquanto sujeito ativo das obrigações. Ainda que não se conteste a legitimidade e capacidade do fisco de estipular tributos e exigir seu pagamento, não é possível limitar a relação tributária a este aspecto.

Dessa forma, é imperioso reconhecer os dois papéis desempenhados pelo Estado na relação tributária (como credor e devedor dos contribuintes), para entender o objeto de estudo do direito tributário, os direitos e deveres de ambas as partes da relação e os excessos praticados por elas.

O Estado é o único ente a quem a Constituição Federal concedeu capacidade tributária. De forma que apenas os municípios, os estados-membros e a União podem instituir tributos. Conforme disposto no artigo 145 da Magna Carta:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas<sup>11</sup>

Este poder fiscal, de instituir e determinar o valor dos tributos, está amparado na necessidade de manutenção da máquina estatal, que tem nos proventos derivados da atividade fiscal sua maior fonte de renda.

E o tributo, enquanto instrumento de soberania, constitui-se na partilha ou intromissão na receita dos particulares de modo a fazer frente às despesas públicas que o Estado, seja por mandamento constitucional, seja por reclamo social, é obrigado a custar. A maior expressão, portanto, da arrecadação estatal ou da receita pública é o tributo, ou a receita tributária.

---

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição (1988). Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 22 maio 2016

Tem, portanto, o tributo, por finalidade precípua, a captação das riquezas geradas pelos indivíduos, de modo a financiar as despesas do Estado<sup>12</sup>

Toda a atividade estatal é constituída visando a consecução do bem comum, conforme disposto no preâmbulo constitucional. É legítima, portanto, a atividade fiscal desempenhada pelo Fisco, uma vez que seu objetivo precípua é a arrecadação estatal através da renúncia compulsória de parte dos proventos privados para o subsídio de atividades que irão beneficiar toda coletividade.

[...] Tributo, imposta designam, em todas as línguas, pagamento compulsório ao Estado e para o Estado. Só para o Estado se tributa. Não há tributo privado. Não o diz a Constituição, mas está implícito que esse poder extremo e fundamental corresponde aos encargos com o funcionamento dos serviços públicos, ou exercício das atribuições em que são investidas as três órbitas governamentais. Não havia, aliás, necessidade de se deixar expressa essa destinação exclusiva, porque, historicamente, nunca o foi de outro modo [...]<sup>13</sup>

Portanto, está diretamente relacionada à capacidade tributária a necessidade de tutela do interesse público. Apenas ao Estado, guardião por excelência dos interesses públicos, foi conferida legitimidade para instituir impostos, aumentando ou diminuindo suas alíquotas. Dessa forma, a capacidade tributária do Estado é legítima na extensão em que este representa os interesses do povo.

Como o poder tende a manifestar-se por meio de instituições sociais, observou-se ao longo dos tempos, ser imperativo transferir o exercício do poder (e não a titularidade) a um representante, o qual agindo em nome de todos, zelasse pelo bom funcionamento da sociedade, atingindo-se a harmonia e o bem-estar geral.

[...]

Nessa concepção, o Estado é o meio para a consecução dos fins da sociedade, hoje, normalmente positivados na Constituição. Tais fins constituem peça fundamental na ação governamental, estando os agentes públicos, que receberam outorga de poder, adstritos ao seu cumprimento<sup>14</sup>

Assim, é imperioso estabelecer que o Estado não tem qualquer legitimidade para exercício de poder que não seja desempenhado em defesa da vontade do povo. É intrínseco ao desenvolvimento da atividade estatal a tutela dos

<sup>12</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 2

<sup>13</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. ed. 5. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 258

<sup>14</sup> SADDY, André. Formas de atuação e intervenção do Estado brasileiro na economia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 12



interesses de todos, portanto, é inconcebível que um representante do povo (governante) realize qualquer função estatal em prol de interesses privados. Agindo assim, cabe a revisão do ato praticado devido à exorbitância de poder. Nesse sentido:

Assim, em rigor, os legisladores e os membros eleitos do Poder Executivo só serão detentores do poder político em nome do povo, no exercício de um mandato. É oportuno desde já esclarecermos que este poder político há de ser exercido em perfeita sintonia com a Constituição e as leis, sob pena de os infratores serem submetidos a sanções penais, civis, políticas e administrativas<sup>15</sup>

Dessa forma, o limite do poder estatal é a vontade popular. Todos os atos praticados pelos governantes devem estar balizados pela busca dos princípios e direitos constitucionais.

Como consequência, a relação tributária entre Estado e contribuintes só está plenamente satisfeita quando estiverem adimplidas ambas as obrigações, de pagar os tributos impostos por lei e de aplicar o dinheiro público, obtido precipuamente na atividade fiscal do Estado, em benefício da coletividade.

Em última análise, portanto, o Estado não detém autonomia plena sobre o seu capital, pois apesar de ter personalidade jurídica e competência para cobrar tributos, deve se subsumir aos anseios e necessidades de seus cidadãos. De forma que antes de serem os tributos um direito do Estado, como podia-se inferir à princípio, são os tributos elementos multifacetários na relação tributária, configurando-se ora como direito para o Estado e dever para os contribuintes, ora como direito para os contribuintes e dever para o Estado.

É importante, por fim, destacar que mesmo que se dividam as funções desempenhadas pelo Estado na relação tributária em dois momentos, o Estado não ocupa o papel de sujeito passivo apenas após o pagamento dos tributos. O Estado é potencial devedor de seus cidadãos a todo o momento, podendo ser demandado por eventuais abusos de poder ou desvios de funções praticados, sempre que não desempenhar suas atribuições em prol do bem comum, ou não pautar sua conduta no arcabouço normativo e principiológico brasileiro.

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 69

Dessa forma, no que diz respeito à relação tributária, o Estado pode ser considerado devedor dos contribuintes no desempenho de quaisquer de suas funções relacionadas aos tributos: arrecadatória, fiscalizatória, constitutiva e executiva. Quando o ente estatal age de forma contrária ao ordenamento jurídico brasileiro, sem respaldar-se nos princípios constitucionais e no interesse público, excede seus limites e torna-se devedor dos contribuintes.

### 3 INSTRUMENTOS FISCALIZATÓRIOS DO PODER DE TRIBUTAR

Estabelecidos os parâmetros da atividade estatal, qual seja o bem comum e a soberania do interesse popular, é preciso definir qual é a forma de estudo e aplicação no caso concreto desses dois instrumentos basilares da atuação estatal, com o intuito de definir os meios e formas acessíveis à população de fiscalização do Estado, especialmente no que concerne a sua atuação fiscal. Nesse sentido:

A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. O estado orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para sua efetivação não estarem totalmente isentas de conduzirem a avaliações erradas ou mesmo a confusões do interesse geral com os interesses particulares. A economia, por seu turno guia-se pelo critério do lucro [...]

A maior racionalidade do sistema econômico é, porém, uma racionalidade limitada ou parcelar, uma vez que ela renuncia à consideração de outros objetivos – isto é, de objetivos não traduzíveis em dinheiro – no apuramento do sucesso ou do insucesso do sistema social global. O que leva a que consideração dos interesses não econômicos, dos interesses públicos, caiba ao estado, que assim fica com as tarefas, por um lado, de controlar e corrigir o próprio processo da atividade econômica [...]<sup>16</sup>

Conforme consignado no trecho acima, ainda que o Estado seja pautado pelo interesse público, muitas vezes podem haver falhas em sua atuação, pois os critérios de supremacia desses interesses e do bem comum são subjetivos e permitem que haja distorções nas atividades estatais.

Dessa forma, é preciso estabelecer marcos teóricos e premissas claras que balizem a atividade estatal e permitam uma maior objetividade no desempenho de suas funções e na fiscalização de suas atividades.

#### 3.1 Marcos teóricos

##### 3.1.1 A desobediência civil

*A desobediência civil* é uma obra de 1849, escrita pelo norte americano Henry David Thoreau. Nessa publicação, o autor busca estabelecer um novo marco teórico da resistência civil contra os abusos estatais, propondo uma forma de os

<sup>16</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina. 1998. p. 196.

cidadãos se defenderem dos atos governamentais que extrapolam a legitimidade do Estado e se impõem sobre os direitos individuais.

A premissa sob a qual está amparada a teoria de Thoreau é a de que os interesses de uma coletividade não podem se sobrepor às convicções de cada indivíduo. Nesse sentido:

Deve o cidadão desistir da sua consciência, mesmo por um único instante ou em última instância, e se dobrar ao legislador? Por que então estará cada homem dotado de uma consciência? Na minha opinião devemos ser em primeiro lugar homens, e só então súditos. Não é desejável cultivar o respeito às leis no mesmo nível do respeito aos direitos. A única obrigação que tenho direito de assumir é fazer a qualquer momento aquilo que julgo certo. Costuma-se dizer, e com toda a razão, que uma corporação não tem consciência; mas uma corporação de homens conscienciosos é uma corporação com consciência. A lei nunca fez os homens sequer um pouco mais justos; e o respeito reverente pela lei tem levado até mesmo os bem-intencionados a agir quotidianamente como mensageiros da injustiça<sup>17</sup>

A partir desse trecho é possível apreender o escopo da teoria proposta pelo autor em sua obra, qual seja, a primazia da consciência de cada indivíduo em detrimento de um poder estatal soberano, cuja legitimidade emana da vontade de uma maioria.

É importante destacar que o autor, em momento algum de seu texto, defende a extinção do Estado, esta não é sua pretensão, ou seu foco. Seu objetivo com a publicação foi apenas estabelecer que os indivíduos são soberanos enquanto indivíduos e que esta característica se sobrepõe à vontade e aos desígnios estatais, devendo haver uma forma legítima e acessível a cada pessoa de oferecer resistência ao Estado quando este não age conforme sua consciência.

Dessa forma, a obra propõe que a recusa de pagamento dos impostos é o meio legítimo de um cidadão oferecer resistência à força impositiva estatal. Para o autor, no momento em que o ente governamental busca infligir aos cidadãos seus objetivos, valendo-se da condição de representante dos interesses de uma maioria como elemento legitimador e vinculativo de sua conduta, há uma violação pungente ao direito à livre consciência de cada ser humano, que precisa ser combatida.

---

<sup>17</sup> THOREAU, Henry David. A desobediência Civil. Porto Alegre: L&PM, 1997. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cdrom/thoreau/thoreau.pdf>>. Acesso em 25 maio 2016.

A forma legítima de os indivíduos posicionarem suas insatisfações com as políticas governamentais, manifestando-se como indivíduos e fazendo com que seus direitos se sobreponham aos da coletividade, é no momento em que o Estado reconhece o indivíduo, ou seja, quando ele cobra impostos.

É apenas uma vez por ano, e não mais do que isso, que me encontro cara a cara com este governo norte-americano, ou com o governo estadual que o representa: é quando sou procurado pelo coletor de impostos; essa é a única instância em que um homem na minha situação não pode deixar de se encontrar com esse governo; e ele aproveita a oportunidade e diz claramente: "Reconheça-me". E não há outra forma mais simples, mais efetiva e, na conjuntura atual, mais indispensável de lidar com o governo neste particular, de expressar a sua pouca satisfação ou seu pouco amor em relação a ele: é preciso negá-lo, naquele local e momento [...]<sup>18</sup>

É no momento em que o Estado reconhece seus cidadãos como pessoas que os indivíduos têm a oportunidade de demonstrar ao ente soberano seu descontentamento com a condução das políticas governamentais. É preciso impor ao ente estatal a primazia de seus direitos, através da recusa de pagamento dos impostos.

Portanto, quando o governo age em desacordo com os princípios e interesses de um de seus cidadãos, ele não pode exigir que este indivíduo, contrariando seus princípios e desejos, custeie as ações desse Estado. A violação do direito individual à livre consciência e opinião é mais grave que o descumprimento do dever do indivíduo para com a coletividade de pagar tributos e financiar as ações estatais. Assim:

[...] Se no ano corrente mil homens não pagassem os seus impostos, isso não seria uma iniciativa tão violenta e sanguinária quanto o próprio pagamento, pois neste caso o Estado fica capacitado para cometer violências e para derramar o sangue dos inocentes. Esta é, na verdade, a definição de uma revolução pacífica, se é que é possível uma coisa dessas. [...]<sup>19</sup>

A legitimidade atribuída à recusa de pagamento dos tributos está assentada no conflito entre os direitos. Ainda que o Estado seja legítimo para praticar

---

<sup>18</sup> THOREAU, Henry David. A desobediência Civil. Porto Alegre: L&PM, 1997. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cdrom/thoreau/thoreau.pdf>>. Acesso em 25 maio 2016.

<sup>19</sup> THOREAU, op. cit.,

determinada conduta que represente o interesse da maioria de seus cidadãos, os indivíduos também estão legitimados a oferecer resistência a quaisquer investidas que representem uma afronta à autonomia de sua consciência. Dessa forma, para o autor, o direito individual se justapõe ao coletivo, prevalecendo nesse conflito, a autonomia dos indivíduos.

Destaca-se do texto, por fim, seu sucesso em estabelecer um marco teórico no que tange à imposição de limites concretos ao poder estatal. Ainda que a doutrina já esteja sedimentada em reconhecer que o poder do Estado não é irrepreensível, é um desafio estabelecer limites concretos à atuação dos governos. A este respeito:

Todos os homens reconhecem o direito de revolução, isto é, o direito de recusar lealdade ao governo, e opor-lhe resistência, quando sua tirania ou ineficiência tornam-se insuportáveis. Mas quase todos dizem que não é este o caso no momento atual. Mas foi este o caso na Revolução de 75<sup>20</sup>

O Estado não é um ente alheio à revisão e ao controle de seus cidadãos, devendo agir conforme as leis e princípios vigentes estabelecidos pelo ordenamento jurídico vigente. Cabe aos indivíduos a função de fiscalizar e exigir dos entes governamentais sua atuação conforme os limites legais.

### **3.1.2 A soberania popular**

Em que pese a obra de Thoreau versar acerca do poder de cada indivíduo de restringir a pretensão fiscal do Estado quando esta representa uma constrição de seus direitos e de suas convicções pessoais, a maioria da doutrina estabelece que o limite ao poder estatal está relacionado à promoção do bem comum.

Portanto, contrapõe-se à teoria da supremacia individual o entendimento de que o parâmetro da atuação estatal deve ser sempre a consecução do bem comum. Ainda que contrárias, ambas as teorias possuem pontos de convergência que possibilitam sua comparação sob o aspecto do controle da atividade estatal por seus cidadãos.

---

<sup>20</sup> THOREAU, Henry David. A desobediência Civil. Porto Alegre: L&PM, 1997. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cdrom/thoreau/thoreau.pdf>>. Acesso em 25 maio 2016.

A respeito da relação entre a atuação estatal nos governos republicanos e os interesses da coletividade, Sacha Calmon dispõe:

Na clássica definição de Cícero, *Republica est res Populi* (De Republica). Nesse regime político, os governantes não são donos da coisa pública, mas seus gestores. O próprio étimo da palavra 'República' contém a ideia de gestão da coisa pública (coisa alheia, pois) que, em nenhum momento, deve ser perdida de vista.

E o mesmo era o pensamento de João Barbalho, quando estadeava que o regime republicano é aquele 'em que o governo é exercido por mandatários, representantes escolhidos pelo povo soberano em nome dele'.<sup>21</sup>

[...]

Assim não se compadece com a noção de República, o favorecimento de apenas alguns setores da sociedade. Ao contrário, como o Poder procede de todo o povo – já que, como pregou Black, o governo republicano se baseia na igualdade política dos homens -, os agentes governamentais devem, *semper et ad semper*, zelar pelos interesses da coletividade e, não, de pessoas ou classes dominantes.<sup>22</sup>

Na teoria republicana, de que o Estado deve sempre atuar pelo bem comum, é necessário destacar uma característica que não existia na teoria da desobediência civil. Para os autores que acreditam que o poder estatal deve ser exercido sempre em benefício do povo, a vontade e o interesse da população não são apenas um elemento limitador do poder estatal, mas seu único escopo.

Nesse sentido, o princípio do bem comum não é apenas um óbice à atividade estatal, mas sua única função, sendo elemento exauriente do poder do Estado. Portanto, quando ausente o interesse público das ações dos governos, fica descaracterizada a figura estatal. Inexistindo a *res pública*, inexistente o Estado Democrático de Direito na forma como foi concebido pela Constituição, restando inconstitucional toda a atividade que não atenda aos princípios da Carta Magna.

Não teria sentido que os cidadãos se reunissem em república, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional, da ereção do regime. Que dessem ao estado – que criaram em rigorosa isonomia cidadã – poderes para serem usados criando privilégios, engendrando desigualdades, favorecendo grupo ou pessoas, ou atuando em detrimento de quem quer que seja. A *res*

<sup>21</sup> BARBALHO, João. Constituição Brasileira: Comentários. Rio de Janeiro: F. Briguiet & Cia., 1924. p. 407

<sup>22</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. ed. 7. Rio de Janeiro: Forense. 2004. p. 49

*publica* é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos<sup>23</sup>

Dessa forma, é necessário que o Estado desenvolva mecanismos internos e externos de controle de sua atuação, para impedir que suas ações extrapolem os limites que lhes foram legalmente impostos e também para evitar que este perca sua legitimidade. A forma como se organiza o Estado brasileiro pressupõe a primazia do bem comum como pilar fundamental de todas as ações estatais.

Ao não respeitar seus limites republicanos, o governo não comete apenas uma infração, mas perde também uma característica que é intrínseca ao Estado que representa, qual seja, a de assegurar a igualdade através da promoção do bem comum.

Logo, no Estado Republicano, em que há a primazia do bem comum, os limites da atividade estatal (a vontade e os interesses de seus cidadãos), não são apenas elementos limitadores da atuação dos governos, mas alicerces da atividade estatal. Nessa medida, o governo que não exerce seu mandato visando à promoção do bem comum, não tem legitimidade para desenvolver suas metas.

### **3.2 O controle por meio da tributação**

Um dos mecanismos de controle das funções estatais desempenhadas pelos governos democráticos é a fiscalização da atividade tributária. Dessa forma, tanto no que se refere ao controle dos indivíduos sobre os governos, proposto na obra *a desobediência civil*, tanto no que atine ao controle da sociedade sobre este, A tributação é sempre um elemento importante no monitoramento da atividade estatal.

Portanto, ainda que sob aspectos distintos, os dois marcos teóricos se utilizam da função fiscal do Estado como forma de controle do seu poderio. A diferença entre estes marcos teóricos é o momento em que ocorre o controle, ou seja, onde se aplicam os elementos limitadores da atividade fiscal.

Na teoria que defende a primazia da consciência individual, o limite ao poder do Estado fiscal é a consciência de cada ser humano. O poder dos indivíduos deve ser empregado no momento da cobrança da contribuição tributária, havendo uma

---

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. Instituições de Direito Público e República. São Paulo: Mimeografada, 1984. p. 175-176.



etapa predefinida da atividade fiscal em que podem os indivíduos interferir no poder do Estado.

Enquanto isso, na tese da primazia do interesse público, se defende o controle de todos os processos fiscais, desde a cobrança, até a aplicação dos recursos pelos cidadãos. O destinatário da atuação estatal é o povo, cabendo a ele exigir seus direitos em qualquer momento da atividade fiscal, não estando adstrito a um único momento de interferência do poderio estatal.

Tendo em vista a multiplicidade de formas e oportunidades com que os cidadãos podem exercer o controle da atividade fiscal, é preciso considerar os diversos métodos e elementos de fiscalização desenvolvidos pela sociedade para exercer esse controle.

A distinção entre o público e o privado foi uma das primeiras formas pelas quais os contribuintes exerceram o controle da atividade estatal. Dessa forma, cabe a máxima: toda a receita pública, obtida por meio da cobrança de tributos, deve ser destinada aos fins públicos. No Estado Democrático de Direito, toda a atividade estatal pressupõe a primazia do bem comum. É incompatível com as atividades governamentais o favorecimento dos interesses privados. A este respeito:

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra para gozar da segurança da outra porção, ou para dela desfrutar agradavelmente.

Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

As necessidades imaginárias são o que exigem as paixões e fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, com o espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sobre o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas<sup>24</sup>

A lógica que legitima a existência de uma tributação por parte do Estado é que se retire parte dos proventos de cada cidadão para o financiamento do bem comum, ou seja, para a promoção de uma sociedade integrada e mais igualitária. Por isso, é avessa a todos os princípios e regras que regem o ordenamento jurídico

---

<sup>24</sup> MONTESQUIEU. O espírito das leis. ed. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 221

brasileiro a instituição de tributos, pelo Estado, em benefício de grupos ou pessoas determinadas.

É imperioso, portanto, que aqueles que desviam os recursos públicos para finalidades outras que não o interesse comum, sejam punidos por suas condutas. Há inclusive uma previsão penal específica para os agentes públicos, eleitos ou não pelo povo, que se utilizam da função estatal para auferir benefícios próprios.

Art. 312 - Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio:

Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.

§ 1º - Aplica-se a mesma pena, se o funcionário público, embora não tendo a posse do dinheiro, valor ou bem, o subtrai, ou concorre para que seja subtraído, em proveito próprio ou alheio, valendo-se de facilidade que lhe proporciona a qualidade de funcionário<sup>25</sup>

É inquestionável que a defesa de interesses privados dos representantes estatais, em detrimento do interesse público, é avessa à função do Estado. Portanto, cabe ao Estado, em controle interno, e aos próprios contribuintes, em controle externo, a fiscalização das condutas de todos agentes públicos.

*Prima facie*, a distinção entre os interesses privados e gerais e o desempenho da atividade estatal orientada pelo interesse público é suficiente para legitimar as ações do ente público. Há, porém, outra limitação, mais sutil, ao poderio fiscal do Estado, a qual não está relacionada diretamente a destinação pública dos recursos públicos adquiridos com a atividade tributária, mas ao princípio da conveniência e da oportunidade.

O dever do Estado ao empregar os recursos públicos não está adstrito, simplesmente, a destinação pública dos recursos, mais perpassa também uma questão mais complexa, qual seja, a eficiência da atividade estatal. Não se pode considerar cumpridos os requisitos constitucionais quando o Estado emprega os recursos públicos em obras que são destinadas ao bem comum, é necessário também que essas obras impliquem em benefícios reais à sociedade, ou seja, sejam feitas levando-se em conta a equação rapidez, qualidade e melhor preço.

---

<sup>25</sup> BRASIL, Código Penal: Decreto Lei 2848 (1940). Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm)>. Acesso em 21 de agosto de 2016

O Estado deve exercer seu poder fiscal com cautela, pois não lhe convém tributar o contribuinte, onerando sua renda, sem que haja necessidade. O governo não pode intervir na economia sem um estudo prévio dos impactos que suas políticas irão causar aos indivíduos. Nesse sentido:

Não há nada que a sabedoria e a prudência devam melhor reger do que esta porção que se retira e esta porção que se deixa para os súditos.

Não é pelo que o povo pode dar que se deve calcular as rendas públicas, mas sim pelo que ele deve dar. [...] <sup>26</sup>

A atuação estatal em benefício da sociedade impõe não apenas a separação dos interesses particulares e do povo, mas também a atuação eficiente e coerente do Estado, que deve intervir apenas naquilo que lhe compete, sob pena de ultrapassar seus limites.

O estado fiscal, como facilmente se deduz de quanto vimos dizer, tem a ínsita ideia de limites, limites cuja ultrapassagem o desfigura a tal ponto que, uma vez verificada, já não é mais possível reconhecê-lo como tal. E, embora a referência a este problemática nos sugira sobretudo a questão do limite máximo do estado fiscal, dada a dimensão avassaladora que este tem vindo assumir, o certo é que também aqui há que mencionar um limite mínimo abaixo do qual deixaria de haver estado (moderno), que assim se dissolveria num tipo de organização insipiente ou degradada <sup>27</sup>

Quando se estuda o Estado Democrático de Direito e sua atuação em prol do bem comum, é preciso analisar a atividade estatal sob o ponto de vista da oportunidade e conveniência de suas ações. O Estado não pode ser tão grande que se torne burocrático e ineficiente, ou tão pequeno que sua atuação não consiga regular minimamente a sociedade, de forma que seu aparato se torne dispensável.

Os governos que não balizam suas atuações pelo princípio da razoabilidade e proporcionalidade e da conveniência e oportunidade, também estão aptos a serem questionados pelos contribuintes, na medida em que ultrapassam sua finalidade. A ineficiência da atuação estatal também é passível de punição e questionamento por parte dos contribuintes.

Um ato é conveniente quando seu conteúdo jurídico produz um resultado que atenda à finalidade pretendida que é a satisfação ao interesse público.

---

<sup>26</sup> MONTESQUIEU. O espírito das leis. ed. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 221

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina. 1998. p. 216.

Os requisitos mínimos para a conveniência à discricionariedade estão ligados aos princípios da realidade e da razoabilidade, para que o ato satisfaça a sua finalidade. No que tange a realidade o objeto deve ser possível, ou seja, lícito. Deve estar dentro do ordenamento jurídico, não podendo o objeto violar qualquer norma constitucional, sob pena de caracterizar vício de finalidade. O objeto deve ser compatível com a finalidade a ser atingida. As decisões devem ser eficientes para satisfazer a finalidade da lei que é o interesse público.<sup>28</sup>

Todo Estado, independente das políticas e ideologias adotadas pelos governos que o representam, deve ser pautado por parâmetros mínimos e máximos no desempenho de suas atividades. Isso não significa que os governos não têm legitimidade para adotar políticas predominantemente intervencionistas ou liberais, a depender da necessidade do mercado e de suas crenças ideológicas. Contudo, há limites de intervenção governamental, para mais e para menos, que devem ser respeitados por todos os governos.

Esses limites da atuação estatal estão estabelecidos na Constituição Federal. Os diversos dispositivos constitucionais preveem princípios e regras que devem ser respeitados pelo poder público e pelos particulares, com o objetivo de coordenar a relação entre esses dois entes, estabelecendo direitos e deveres que, ora limitam a atuação estatal, ora a legitimam.

A proposta, então, é esclarecer que a intervenção do Estado na economia não é uma opção absolutamente discricionária do administrador, mas limitada pela ordem jurídica vigente, que, nos Estados Contemporâneos, tem na sua Constituição sua expressão máxima. A ideia de Constituição, simbolizando o Estado de Direito, exprime a um só tempo, a legitimação e a limitação do Poder do Estado. [...] <sup>29</sup>

O equilíbrio da atuação estatal, entre o Estado intervencionista e o Estado mínimo, deve perpassar por uma análise mais profunda de todo o sistema tributário. É preciso entender a finalidade de cada tributo e a intenção do legislador ao estabelecê-los, para que se possa avaliar no caso concreto se o Estado está cumprindo sua função corretamente, ou se está agindo além de suas competências.

---

<sup>28</sup> SILVA, Flavia Martins André. Poder discricionário da Administração Pública, 2006 .Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2635/Poder-discricionario-da-Administracao-Publica>>. Acesso em 10 ago. 2016.

<sup>29</sup> SOUTO, Marcos Jurena Villela. Aspectos jurídicos do planejamento econômico. ed. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2000. p. 10

## 4 TRIBUTOS EXTRAFISCAIS

Estabelecidos os marcos teóricos que balizam a atuação estatal, as quais orientaram a interpretação dos conceitos de bem comum e de soberania do interesse comum, é preciso analisar de forma específica algumas das hipóteses de controle da atividade tributária desempenhada pelo Estado.

### 4.1 Hipóteses de incidência tributária

A Constituição Federal estabeleceu, nos artigos 153 a 156, os tributos que podem ser cobrados pelos entes federados. Cada ente tributário tem competência para cobrar os tributos que lhe foram atribuídos pela Carta Magna, respeitando a divisão dos impostos da União, dos estados e dos municípios.

Todo tributo deve conter um fato gerador, ou seja, deve definir sobre quais conjecturas a cobrança prescrita na norma poderá ser ensejada no caso concreto. Este fato gerador deve estar definido na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional e será sempre uma ação. É necessário, portanto, que o contribuinte realize algum ato para que lhe seja imputado um ônus monetário pelo Estado.

Dessa forma, o tributo só poderá ser gerado a partir da concretização do fato gerador previsto em lei. A esse respeito dispõe o professor Geraldo Ataliba:

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

[...]

A norma tributária, como qualquer norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.<sup>30</sup>

A partir do fato gerador, o tributo passa a ser devido pelo contribuinte e deverá ser pago ao Estado, sob pena de inscrição na Dívida Ativa e, caso necessário, a posterior execução do valor inadimplido junto ao Poder Judiciário.

Além de definir as hipóteses de incidência dos tributos, é importante determinar a finalidade do tributo. Dessa forma, será possível analisar se o Estado

---

<sup>30</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. ed. 5. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 21

está desempenhando corretamente sua função de garantidor dos preceitos constitucionais e se está respeitando os limites de atuação impostos na Magna Carta.

## 4.2 Classificações dos tributos

A doutrina classifica três tipos de tributos quanto suas finalidades: os fiscais, os parafiscais e o extrafiscais. A constituição Federal de 1988 recepcionou apenas duas formas de tributação no ordenamento jurídico brasileiro, a fiscal e a extrafiscal, não incluindo a contribuição parafiscal na Carta Magna.

A tributação em sentido *lato sensu*, denominada fiscal, ocorre quando o Estado impõe um ônus monetário aos contribuintes, com o objetivo precípuo de arrecadar dinheiro para os cofres públicos.

Ao desempenhar a atividade fiscal por excelência o Estado busca manter o equilíbrio das contas públicas, ou seja, custear todos os gastos aos quais deu causa. Nesse conceito de equilíbrio fiscal são calculados os valores necessários para manter o aparato estatal, ou seja, para custear os funcionários e as despesas públicas e também o que será gasto no desenvolvimento do Estado.

Fruto da complexidade dos dias atuais, e da extrema desigualdade social verificada até mesmo nas sociedades de maior pujança econômica, a atividade de tributar passou a ser ponto nodal para o atingimento do bem estar social.

[...]

Não por outra razão que a tributação, a par de possuir como diretriz principal custear as despesas públicas, tem sua vertente também a médio e longo prazos. É nesse ambiente que se desenha em essência a atividade fiscal do Estado, ou seja, conceber a tributação de forma harmônica [...]<sup>31</sup>

A atividade fiscal do Estado deixou de estar restrita ao âmbito institucional e passou a vincular a própria sociedade, na medida em que não se tributa apenas para sustentar a máquina estatal, mas também para desenvolver os interesses dos cidadãos e o bem-estar comum.

Ao cobrar os tributos com intuito arrecadatório, o Estado não busca apenas a manutenção de seu aparato, mas também garantir que a população tenha

---

<sup>31</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 2-3

acesso aos direitos mínimos descritos na Constituição: educação, cultura, saúde, segurança.

Outra forma de tributação é através do exercício da atividade extrafiscal do Estado, em que o escopo da cobrança dos impostos não é a arrecadação, mas a regulação econômica. Por meio desse instituto, os governos podem, de forma legítima, interferir na economia, onerando ou desonerando o mercado.

O estado hoje substitui, ainda que parcialmente, por exemplo, o próprio mercado na coordenação da economia, tornando-se o centro de distribuição de renda, ao determinar preços, taxar, ou subsidiar. Ora, nesse contexto, uma teoria jurídica da sanção, limitada ao papel das sanções negativas e, pois, ignorando o papel assistencial, regulador e empresarial do Estado, estaria destinada a fechar-se no limbo, entendendo mal, porque entendendo limitadamente a relação entre o Direito, o Estado e a sociedade<sup>32</sup>

Conforme destacado no trecho acima, o Estado é competente também para regular a economia através da tributação, o que constitui uma verdadeira interferência no mercado privado. Com o aumento da carga tributária e de suas alíquotas, os governos podem retrainir o consumo, na medida em que oneram os custos dos produtos. De modo inverso, os governos podem incentivar o consumo por meio da redução dos impostos e das alíquotas.

Os tributos extrafiscais são “*sui generis*”. O instituto da extrafiscalidade está disposto na Constituição Federal em diversos artigos, que estabelecem, em rol taxativo, todos os tributos que devem ser utilizados pelos governos para regular a economia.

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas<sup>33</sup>

Portanto, apesar de serem verdadeiros tributos, devendo ter fato gerador, hipótese de incidência, sujeito passível, base de cálculo e alíquota, os tributos extrafiscais se destinam a outra finalidade que não a arrecadação de verbas aos cofres públicos.

---

<sup>32</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 7

<sup>33</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina. 1998. p. 639.

Nesse sentido, Raimundo Bezerra Falcão estabelece um paralelo interessante entre os tributos propriamente ditos e os extrafiscais:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos [...]<sup>34</sup>

Ainda que estejam presentes nos tributos extrafiscais e fiscais as mesmas características, de arrecadação e de regulação, a grande diferença entre esses tributos é a função precípua de cada um. Enquanto os tributos extrafiscais têm como objetivo a regulação econômica, e tangencialmente geram o abastecimento dos cofres públicos, os tributos fiscais têm como escopo a arrecadação de verbas para o Governo e, como consequência, o impacto econômico no mercado.

A ideia de que a atividade tributária não está dissociada da função política do Estado é mais claramente percebida nos tributos extrafiscais. É por meio desses tributos que os governos devem interferir no mercado. Portanto, uma das formas do governo desenvolver sua política econômica é através desses impostos.

[...] a tributação extrafiscal se oporia à ideia primitiva de uma tributação neutra, estanke do esforço do legislador em criar condições para uma sociedade mais justa e distributiva. Com base na extrafiscalidade, libera-se o administrador a comandar a atividade fiscal não no sentido arrecadatório, mas sim em finalidades múltiplas, dentro de diretrizes políticas, morais econômicas e sociais.<sup>35</sup>

A Constituição garantiu ao administrador (que no modelo político brasileiro é o Poder Executivo exercido pela Presidência da República) liberdade para exigir os tributos extrafiscais visando diversos fins políticos. Nesse sentido, esses tributos garantem ao Estado uma liberdade para o desenvolvimento de suas políticas econômicas, que não é estabelecido pelos tributos fiscais.

<sup>34</sup> FALCÃO, Raimundo. Tributação e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 118

<sup>35</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 24



É importante destacar que ainda que os tributos fiscais tenham como finalidade a arrecadação de receitas aos cofres públicos, seus impactos econômicos não podem ser desconsiderados no momento em que se estuda uma mudança de suas alíquotas.

Alterar o valor dos impostos classificados como fiscais, sem analisar o impacto que a elevação da carga tributária incutirá no mercado econômico e sobre os cidadãos, pode acarretar diversos problemas sociais e econômicos, que podem gerar o efeito tributário diverso ao pretendido, levando a uma evasão fiscal e diminuindo a arrecadação.

Ainda que o escopo dos tributos fiscais seja a arrecadação, não pode o estabelecimento de suas alíquotas e de suas bases de cálculo estar dissociada dos efeitos gerados por essa modificação das cargas tributárias. Inclusive, devem ser considerados dois aspectos no estabelecimento da política fiscal arrecadatória: em nível micro, sua repercussão na realidade financeira da população; e, em nível macro, seu impacto no mercado como um todo.

Com relação aos tributos extrafiscais, o processo é inverso. Primeiro é analisado o impacto que a política fiscal pretendida terá sobre a sociedade e como cada um dos cidadãos será afetado pela mudança da carga tributária. Em seguida, avalia-se se a medida pretendida gerará problemas ao planejamento público, ou seja, se impedirá que o Governo desempenhe seus planos de desenvolvimento nacional.

Os tributos extrafiscais podem destinar-se ao incentivo ou à inibição de determinadas condutas a partir da desoneração ou oneração dos tributos.

(...) é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou conformidade social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a discussão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.<sup>36</sup>

Os tributos extrafiscais desvinculam a ideia que *prima facie* se tem da atividade fiscal como um fim em si mesma, ou seja, como um exercício voltado

---

<sup>36</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina. 1998. p. 630.

exclusivamente à manutenção da máquina estatal. A atividade extrafiscal por excelência é a que mais aproxima o Estado da sociedade, pois sua função econômica sobre toda a população irá definir o comportamento social. A regulação do Estado na economia define os padrões de compra, a capacidade econômica, o comportamento das empresas e dos contribuintes.

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...]<sup>37</sup>

O tributo extrafiscal não deve se preocupar com o aumento da arrecadação pública, pois seu escopo único é a regulação econômica. Quando os tributos extrafiscais são utilizados como uma fonte de aumento das receitas públicas, há uma desvirtuação de sua função, de modo que o tributo deixa de ser extrafiscal e torna-se fiscal, pela função que lhe é conferida.

Em resumo, os tributos extrafiscais são, em essência, mecanismos utilizados pelo Estado para regular as políticas públicas necessárias e adequadas ao momento econômico e aos planos e metas do governo. São o instrumento legal mais célere para implementação dos planos político-econômicos.

Os tributos extrafiscais configuram-se como o instrumento legal que permitem uma rápida implementação das políticas públicas e econômicas, pois os tributos que tenham como escopo a intervenção estatal não estão adstritos ao princípio da anterioridade, como os demais.

#### **4.3 Princípio da anterioridade tributária**

O princípio da anterioridade tem sua eficácia restrita ao direito tributário, ou seja, não regula matérias tuteladas por outras áreas do Direito. Ele é expresso no artigo 150 da Constituição Federal.

O princípio da anterioridade é especificamente tributário, já que se projeta apenas no campo da tributação (federal, estatal, municipal e distrital). Encontra-se delineado nos arts. 150, III, “b” e “c”, 150 § 1º, e 195, §6º, todos da Constituição Federal, verbis:

---

<sup>37</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. ed. 5. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 24

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Art. 195 [...]

§6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’.<sup>38</sup>

É importante destacar que o princípio da anterioridade está adstrito não apenas ao ramo do direito tributário, mas aos tributos *lato sensu* e às leis que majorem o valor das alíquotas ou bases de cálculo ou que instituem novos tributos. As normas que se destinarem a diminuir a carga tributária, por meio da redução das alíquotas ou das bases de cálculo dos tributos, ou até da extinção de um desses tributos, não são tuteladas por este princípio, sendo eficazes desde o momento de sua vigência.

Nessa medida, o princípio da anterioridade é uma verdadeira proteção aos contribuintes, conquanto se estabeleça como um limite temporal à atividade estatal. O que o princípio da anterioridade disciplina é que o Estado pode aumentar o valor dos tributos, desde que este aumento não seja incutido no momento em que se inicia a vigência da lei. Faz-se necessário, portanto, um lapso temporal entre a publicação da lei e o início de sua eficácia.

O princípio da anterioridade proíbe que os entes políticos instituem ou aumentem tributo antes de decorrido certo lapso temporal. No entanto, esta proibição, como veremos a seguir, dependerá da forma da anterioridade a que está submetido o tributo a ser exigido (instituído ou aumentado).

[...]

<sup>38</sup> BRASIL. Constituição (1988). Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 10 set. 2015

A questão não demanda muita reflexão. Se os princípios da legalidade (genérica ou específica) têm como função primordial impedir que seja exigido do sujeito de direito ou, especificamente do sujeito passivo, obrigação que não foi anteriormente imposta por meio de lei. O princípio da anterioridade vem impedir que a norma instituidora ou majoradora do tributo, que aumente a carga tributária anteriormente suportada pelo sujeito passivo, passe a produzir efeitos imediatamente.

[...]

O princípio da anterioridade, nesta perspectiva, vem complementar o princípio da legalidade, uma vez que, para o constituinte, não basta que as expressões das vontades estatais sejam impostas por lei e somente por estas, mas também que, quando houver aumento da carga tributária, possam os contribuintes ter um determinado intervalo temporal para se adaptarem e cumprirem os preceitos legais.<sup>39</sup>

Infere-se do recorte doutrinário acima, que o princípio da anterioridade não resguarda apenas o contribuinte, mas também a economia do país. A ingerência dos tributos sobre o âmbito econômico pode acarretar riscos aos negócios jurídicos, pois a modificação da carga tributária tem reflexos diretos nos contratos celebrados. Se fosse possível estabelecer sem qualquer aviso prévio uma oneração da carga tributária que inviabilizasse a venda dos produtos ou dos serviços, o mercado econômico também estaria comprometido, pois a segurança jurídica e econômica é um elemento indispensável à manutenção de economias sólidas.

Um dos principais elementos garantidores da segurança jurídica, sob o aspecto tributário, é o princípio da anterioridade. Esse princípio, em consonância com o princípio da legalidade e da irretroatividade são os pilares econômicos da segurança jurídica, estabelecendo-se como importantes instrumentos de modulação da pretensão fiscal do Estado sobre os contribuintes.

A temporalidade das normas tributárias assume cada vez mais papel de preponderância na conformação de condutas do Fisco e dos contribuintes, dada a necessidade de previsibilidade e de contenção da retroação gravosa. Para proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade no tempo, o ordenamento constitucional conta com as garantias, enquanto limites objetivos.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> MELO, Ana Carolina. A anterioridade das leis tributárias. 2008. 179 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Mestrado em Direito do Estado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

<sup>40</sup> TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e Segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf> Acesso em: 10 set. 2016

O princípio da anterioridade é, portanto, uma garantia constitucional objetiva para os contribuintes. Os anseios estatais de majoração dos tributos devem respeitar os limites estipulados na norma constitucional, no que diz respeito ao início da eficácia das ações estatais.

Sendo um limite objetivo, a regra da anterioridade está disposta de forma expressa na Constituição Federal. Conforme descrito na alínea “b” e “c” do artigo 150, da Constituição Federal, são dois os desdobramentos desse princípio. A alínea “b” dispõe que os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a sua majoração ou em que este foi criado. A alínea “a” preceitua que os tributos não poderão ser cobrados antes de 90 dias da publicação da lei que os majorou ou os instituiu.

Esses dois aspectos do princípio da anterioridade não são complementares. As duas alíneas devem ser interpretadas de forma subsidiária, ou seja, aquela que estabelecer a norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser aplicada ao caso concreto, em detrimento da outra.

Portanto, se a lei for instituída nos últimos três meses do ano, deverá ser aplicada a esta norma a alínea “c”, do artigo 150, III, da Constituição, pois neste caso o instituto da anterioridade nonagesimal é mais benéfico ao contribuinte. Na medida em que estipula um lapso temporal superior do que o que seria estabelecido caso fosse aplicada a regra do próximo exercício financeiro.

Se, no entanto, o tributo for majorado ou instituído nos primeiros 9 meses do ano, deve-se aplicar ao caso concreto a proteção da alínea “b”, do artigo 150, III, da Constituição. Isto, pois, o interstício entre a publicação da regra que onera o contribuinte e o início da eficácia normativa será maior do que se fosse aplicada esta norma a alínea “c” do mesmo dispositivo.

O princípio da anterioridade busca sempre resguardar, sob o maior âmbito de proteção, o contribuinte e, por consequência, o mercado econômico; resguardando-os de surpresas que possam comprometer seu orçamento e seu equilíbrio. O objetivo desse princípio é garantir aos indivíduos e ao mercado um lapso temporal mínimo entre a vigência de uma lei que majore tributos e o início da produção de seus efeitos.

O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é o *corolário lógico* do princípio da segurança jurídica. Visa a evitar surpresas para os contribuintes, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro.

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte e depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica<sup>41</sup>

O princípio da anterioridade visa, portanto, à consecução de outro princípio basilar do Estado Democrático de Direito, qual seja, o princípio da segurança jurídica. De modo que o contribuinte não seja onerado sem aviso prévio, permitindo que este planeje seu orçamento para minimizar os impactos que este aumento de impostos possa repercutir em seu orçamento.

#### **4.4 Exceção ao princípio da anterioridade**

Os tributos extrafiscais foram excepcionados à regra da anterioridade, uma vez que seu escopo é distinto dos demais tributos. Eles têm como objetivo precípuo a regulação econômica e não a arrecadação estatal. Desse modo, sua aplicabilidade deve ser imediata, pois o escopo desses tributos é regular o mercado, medida que pressupõe urgência, devido à volatilidade do sistema econômico.

De acordo com o artigo 150, §1º, da Magna Carta, os tributos extrafiscais são a única exceção ao princípio da anterioridade. Desse modo, ainda que haja uma majoração de suas alíquotas e de sua base de cálculo, eles não estão tutelados pela regra da anterioridade. Independente das consequências que as políticas fiscais tenham sobre eles, de elevação ou diminuição da carga tributária, seus efeitos devem ser imediatos.

A Constituição Federal elenca, de forma taxativa, os tributos que têm escopo extrafiscal. O parágrafo primeiro, do artigo 150, da Magna Carta, estabelece os quatro tributos que são considerados pela lei tributos extrafiscais, quais sejam: (i)

---

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 215

Imposto sobre Importação, (ii) Imposto sobre Exportação, (iii) Imposto sobre Produtos Industrializados e (iv) Imposto sobre Operações Financeiras.<sup>42</sup>

Como no Brasil a Constituição recepcionou apenas a natureza tributária e extrafiscal dos impostos, excluindo dos preceitos legais o instituto da parafiscalidade. Dessa forma, com exceção dos tributos extrafiscais, todos os demais impostos são tributos de natureza fiscal que estão condicionados às regras do princípio da anterioridade.

Portanto, como os tributos extrafiscais não estão tutelados pelo princípio da anterioridade, é permitido que estes incutam efeito sobre os contribuintes no momento em que uma norma ou decreto seja promulgado pelo executivo. Não há lapso temporal entre a vigência da norma e sua eficácia.

---

<sup>42</sup> BRASIL. Constituição Federal (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 28/08/2016

## 5 PROBLEMATIZAÇÃO DA EXCEÇÃO DOS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade é uma garantia constitucional a um dos pilares do Estado Democrático de Direito, que é a segurança jurídica. Sua aplicação às leis tributárias é essencial ao equilíbrio econômico e fiscal do país, sendo importante estudar as formas de aplicação desse princípio ao caso concreto.

Outro modo de garantia da efetividade do princípio da anterioridade é através do estudo de suas exceções a esse princípio, que estão previstas na Constituição, pois ainda que seja eficaz a aplicação do princípio da anterioridade aos casos previstos na norma, se as exceções ao princípio não estiverem de acordo com o texto constitucional, não é plena a proteção normativa que deveria ser conferida a este instituto.

O princípio da não surpresa da lei tributária é instrumento constitucional que visa garantir o direito do contribuinte brasileiro à segurança jurídica, essência do Estado de Direito, qualquer que seja a sua concepção.

Num sistema econômico que fez a opção pela economia de mercado, a legalidade e a não-surpresa, além de oferecerem segurança jurídica, são, na qualidade de normas gerais, fundamentais para se garantir igualdade aos que disputam o mercado.

Ocorre que a não-surpresa, jurisdicizada pela anualidade ou pela anterioridade, não tem conseguido no Brasil, vigor correspondente à importância dos valores que carrega.<sup>43</sup>

A importância da efetividade do princípio da anterioridade está descrita nos “valores que carrega”. O princípio da não surpresa não é um fim em si mesmo, mas através dele diversos princípios e valores essenciais para o estado democrático são protegidos, por isso esse princípio deve ser respaldado por um arcabouço jurídico tão complexo, que prevê não só as hipóteses de incidência, mas também as exceções à regra.

### 5.1 Exceção ao princípio da anterioridade como garantia constitucional

Apesar de ser denominado princípio da anterioridade, as regras veiculadas pelo artigo 150, III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal, constituem-se como verdadeira garantia ao Estado, aos contribuintes e ao mercado econômico,

<sup>43</sup> MANEIRA, Eduardo. O princípio da não-surpresa do constituinte. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 161



pois estão relacionadas a garantias fundamentais ao equilíbrio econômico do país. A esse respeito:

As regras de anterioridade, anualidade e irretroatividade tem regime e eficácia típica de “garantia”. E ainda que o art. 150, caput, da CF, silenciasse sobre assegurar as garantias previstas, posto serem estes princípios que integram o conteúdo da garantia maior, que é a segurança jurídica, e pela função que estas exercem no sistema constitucional, de proteção de princípios de direitos e liberdades fundamentais, o regime de garantia teria preeminência sobre qualquer outro. Como já assentamos em passagem específica a respeito, nada impede que garantias possam se qualificar como princípios.<sup>44</sup>

A anterioridade tributária, a legalidade e a irretroatividade são princípios essenciais a qualquer Estado Democrático de Direito, na medida em que as regras por eles veiculadas são garantias máximas da segurança jurídica. Esses preceitos são a base da confiança estabelecida entre o Estado e os contribuintes no âmbito da relação tributária, impedindo que as regras sejam alteradas sem o mínimo amparo normativo.

### **5.1.1 Garantia ao mercado e aos contribuintes**

O princípio da anterioridade é uma garantia ao mercado e aos contribuintes, na medida em que seu escopo é a proteção dos valores e das regras essenciais à economia, tais como a previsibilidade, a confiança e a estabilidade<sup>45</sup>. De forma macro pode-se afirmar, inclusive, que o intuito dessa previsão constitucional é a proteção do próprio Estado Democrático de Direito, pois sem a previsão constitucional cria-se um cenário de desequilíbrio, insegurança e incertezas. Nesse sentido:

Veremos que no Brasil, são sobremodo relevantes os meios constitucionais adotados para afirmar a efetividade do princípio-garantia da segurança jurídica [...] como observa Tercio Sampaio Ferraz Jr. “a anterioridade, como a irretroatividade, é expressão do direito à segurança. E acrescentamos: no Brasil, a certeza jurídica e a garantia da estabilidade de situações jurídicas asseguradas pela

---

<sup>44</sup> TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e Segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf>  
Acesso em: 10 set. 2016

<sup>45</sup> TORRES. op. cit.,

Constituição são o que nos diferencia de experiências alienígenas com significativa vantagem”<sup>46</sup>

É essencial, portanto, que se garanta a máxima efetividade à regra da anterioridade tributária, para se impedir que o princípio seja descumprido e se coloque em risco a estabilidade e previsibilidade da economia. É importante, para tanto, estabelecer quais são as consequências da aplicação dessa regra e em que medida ela representa uma garantia aos cidadãos e uma limitação ao Estado.

A previsão constitucional do princípio da anterioridade não tem capacidade de restringir o poder do Estado de tributar. O artigo 150, III, “a” e “b” da Constituição Federal, em momento algum estabelece limites monetários à majoração das alíquotas ou estipula critérios para que os governos instituem novos tributos, apenas delimita parâmetros para o desenvolvimento da atividade fiscal do Estado.

São dois os parâmetros estabelecidos pelo princípio da anterioridade, ambos de natureza meramente temporal. O primeiro determina que as regras que impliquem na majoração dos tributos não tenham sua eficácia iniciada no mesmo exercício fiscal em que houve sua publicação. E o segundo disciplina um lapso temporal mínimo de 90 dias entre a publicação do aumento dos tributos e o início de sua eficácia.

O princípio da anterioridade refere-se, pois, à eficácia das leis tributárias, e não a sua vigência ou validade. Assim ele aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente – isto é já integrada na ordem jurídica –, é suscetível de ser aplicada. (...) Se preferirmos podemos dizer que, por força deste princípio, a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, tem seus efeitos diferidos (...)”<sup>47</sup>

Diante do exposto, não é possível concluir que o princípio da anterioridade tenha a capacidade de suspender a vigência da lei, impedindo sua integração ao ordenamento jurídico. Ao contrário, a anterioridade tributária não insta em óbice material a tributação, configurando-se apenas como um instrumento de postergação do início da eficácia da lei, ao estabelecer limites temporais mínimos à aplicação de normas tributárias onerosas aos contribuintes.

---

<sup>46</sup> TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e Segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf>  
Acesso em: 10 set. 2016

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 216

O princípio da anterioridade é um instrumento de salvaguarda do princípio da segurança jurídica, sendo, portanto, uma verdadeira garantia do Estado Democrático de Direito. A este respeito dispõe a doutrina de Heleno Torres: “Para proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade no tempo, o ordenamento constitucional conta com as garantias de irretroatividade, anterioridade e anualidade das leis tributárias.”.<sup>48</sup>

Por isso, o legislador constitucional foi tão cuidadoso ao elencar os tributos que seriam exceções aos tributos extrafiscais, pois este princípio é corolário da segurança jurídica<sup>49</sup> e seu descumprimento pode ocasionar sérios danos à confiança de seus contribuintes e dos investidores na economia do país.

Criou-se a exceção a este princípio, mesmo com todos os riscos que seu não cumprimento poderia acarretar, porque a inexistência dessa previsão tornaria os tributos extrafiscais ineficazes para a finalidade para a qual foram instituídos. Como estes tributos são o instrumento pelo qual o Estado intervém na economia, é preciso que seus efeitos sejam imediatos, sob o risco de haver um desequilíbrio e uma instabilidade econômica, que acabaria impactando no orçamento de cada cidadão e da economia como um todo.

Portanto, se houvesse um diferimento no tempo das políticas fiscais aplicáveis a estes tributos, como propõe o princípio da anterioridade, a intervenção do estado na economia poderia se tornar inócua ou ineficiente, causando mais transtornos econômicos do que sua aplicação imediata poderia acarretar. Dessa forma, a instituição da exceção ao princípio da anterioridade nos tributos extrafiscais tem como fundamento a salvaguarda do próprio instituto da extrafiscalidade. A esse respeito:

É interessante notar que estas exceções ao princípio da anterioridade dizem respeito a tributos federais e têm o louvável propósito de propiciar à Nação os indispensáveis meios de defesa contra situações extremas (guerra externa ou sua eminência, guerra de tarifa internacional, incontrolável evasão de divisas, necessidade

---

<sup>48</sup> TORRES, Heleno Taveira. Temporalidade e Segurança jurídica: irretroatividade e anterioridade tributárias, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf>  
Acesso em: 10 set. 2016

<sup>49</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 215

de proteger a indústria nacional contra importações despropositadas etc.)<sup>50</sup>

É essencial aos contribuintes e ao mercado econômico não apenas a proteção que o princípio da anterioridade lhes confere, mas também a proteção que a exceção a este princípio lhes garante. O legislador constituinte ao excepcionar os tributos extrafiscais da regra da anterioridade tinha como objetivo, também, a garantia da intervenção estatal na economia, instrumento necessário ao equilíbrio do mercado e à proteção dos investidores e cidadãos quando a autorregulação do mercado econômico compromettesse o equilíbrio e a justiça.

### 5.1.2 Garantia ao Estado

Assim como a exceção ao princípio da anterioridade é uma garantia ao mercado econômico e aos cidadãos, ela também é uma garantia ao Estado, na medida em que possibilita que esse possa intervir na economia de forma imediata quando necessário, permitindo que os governos atuem de forma tempestiva para regular o mercado.

É importante destacar que a garantia ao Estado da exceção ao princípio da não-surpresa não está relacionada a possibilidade de tributar. O princípio da anterioridade não é um óbice à tributação, mas apenas um instrumento de modulação do início dos efeitos dessa tributação no mundo real.

Portanto, sob nenhuma hipótese pode ser considerado que a exceção ao princípio da anterioridade é uma proteção ao Estado enquanto lhe devolve a plena capacidade tributária, que lhe foi tolhida com o advento do princípio da não-surpresa. A regra da anterioridade em si mesma também é uma proteção ao Estado. O princípio da anterioridade, como corolário do princípio da segurança jurídica<sup>51</sup>, é elemento essencial ao equilíbrio econômico das nações, sendo essencial a todos os Estados Democráticos de Direito.

Nos países que, assim como o Brasil, têm uma predominância de atuações na economia do capital privado e da livre iniciativa, é preciso que haja um equilíbrio e uma previsibilidade do mercado, sendo essencial o planejamento fiscal e

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 228

<sup>51</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 215

a segurança jurídica dos negócios. É fundamental para o equilíbrio econômico e para a autorregulamentação, o pleno seguimento do princípio da anterioridade tributária.

Nesse mesmo sentido, é essencial que haja um instrumento jurídico que legitime a intervenção e a regulação do Estado na economia. Por isso, faz-se necessário as hipóteses de exceção ao princípio da anterioridade, pois são elas que permitem que o Estado possa intervir na economia de forma imediata.

Permitir que a atuação estatal na economia ocorra sem lapso temporal garante aos governos uma chance maior de sucesso na implementação de suas políticas fiscais. Dessa forma, a exceção ao princípio da anterioridade tributária é uma proteção aos Estados, pois garante mais chance de efetividade de suas políticas, ao mesmo tempo em que garante ao governo a possibilidade de interferência no mercado privado para regulação econômica.

## **5.2 Hipóteses de incidência da exceção ao princípio da anterioridade**

A aplicação da exceção ao princípio da anterioridade a todas as hipóteses previstas no artigo 150, §1º, da Constituição Federal, sem a verificação das finalidades econômicas que serão dadas às políticas fiscais destinadas a estes tributos, é contrária ao princípio da segurança jurídica. A exceção ao princípio da anterioridade deve ser restrita às hipóteses em que sua não incidência ao caso concreto puder acarretar instabilidade econômica.

Todos os tributos extrafiscais devem ter como principal escopo a regulação e a intervenção econômica. Por isso, a Constituição Federal excepcionou a aplicação da regra da anterioridade tributária aos tributos considerados extrafiscais, pois, em princípio, todas as políticas tributárias que tivessem como objeto esses tributos deveriam ser, por natureza, políticas extrafiscais.

Ocorre que é possível que os governos se utilizem de tributos extrafiscais para instituir políticas fiscais. No momento em que os governos utilizam esses tributos para promover uma maior arrecadação aos cofres públicos de forma imediata, preterindo a função regulatória em face da arrecadatória, os tributos deixam de ter natureza extrafiscal e tornam-se tributos fiscais.

A garantia da não aplicação do princípio da anterioridade não deve, em nenhuma hipótese, salvaguardar políticas tributárias arrecadatórias. No momento em que a Constituição Federal autoriza que políticas fiscais sejam excepcionadas à regra da anterioridade tributária, o ordenamento jurídico permite que os governos ajam, com legitimidade, para além de suas competências, se desviando de sua função precípua para garantir interesses próprios.

Ao permitir que o instituto da anterioridade não seja aplicado às políticas fiscais que possuem intuito arrecadatório, a Constituição Federal também está colocando em risco a estabilidade e previsibilidade do sistema econômico, e por consequência, colocando em risco os elementos balizadores e legitimadores do próprio Estado.

A regra prevista na Constituição Federal não exauriu toda a proteção que deveria ser dada à segurança jurídica. É preciso, além de limitar a hipótese de incidência da exceção ao princípio da anterioridade aos tributos que tenham natureza extrafiscal, estabelecer que a política fiscal aplicada a esses tributos também deve ter natureza extrafiscal.

É preciso que haja, sob todos os aspectos, a proteção jurídica ao princípio da anterioridade. Para tanto, faz-se necessário que este princípio seja corolário da segurança jurídica<sup>52</sup> todas as vezes em que for adotado. Seja nos casos em que seja necessária sua aplicação, seja nos casos em que o mais prudente seja a sua não aplicação.

### **5.3 Estudo de caso**

É importante fazer um estudo de caso para ilustrar o desvio de finalidade dos tributos extrafiscais na prática. Até hoje, no Brasil, políticas fiscais arrecadatórias são aplicadas a impostos extrafiscais, como forma de burlar a imposição legal que determina a obrigatoriedade do transcurso temporal estipulado pelo princípio da anterioridade tributária.

Em 30 de abril de 2016 (sábado), o governo da Ex-Presidente Dilma Rousseff, editou o Decreto nº 8.731, no qual aumentou o valor da alíquota incidente

---

<sup>52</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 215

sobre o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) para a aquisição de moedas estrangeiras de 0,38% para 1,1%<sup>53</sup>. A nova regra começou a produzir seus efeitos no dia 03 de maio do mesmo ano (terça-feira), 3 dias após sua edição.

O início dos efeitos da nova regra tributária após 3 dias da publicação da lei é constitucional e encontra-se em consenso com o artigo 150, §1º, da Constituição Federal, o qual excetua à regra da anterioridade tributária políticas fiscais ligadas ao IOF.

A respeito da nova política fiscal aplicada ao imposto, o governo se manifestou ao portal G1 no dia 02/05/2016 nos seguintes termos:

“Segundo o Ministério da Fazenda, a expectativa de aumento anual da arrecadação, com esta medida, é de R\$ 2,37 bilhões. Somente em 2016, a previsão de alta das receitas com o aumento do IOF para compra de dólar é de R\$ 1,4 bilhão.

Questionado por jornalistas, Fernando Mombelli, da Receita Federal, negou que essa medida tenha por objetivo "compensar" o aumento de gastos com o reajuste do Bolsa Família - anunciado neste domingo (1) pela presidente Dilma Rousseff.

"Essas questões vêm sendo avaliadas há um bom tempo (...) A arrecadação pode vir a suportar alguns outros gastos, mas não há vinculação específica com o Bolsa Família. Ao fim, vai gerar diminuição do déficit [nas contas públicas neste ano]", declarou ele.<sup>54</sup>

No jornal Folha de São Paulo foi veiculada outra reportagem sobre o mesmo tema, onde se afirmou que “o Governo estima uma arrecadação anual de R\$ 2,377 bilhões com a medida, que vai ajudar a compensar parte do “pacote de bondades” anunciado neste domingo (1º) pela presidente Dilma Rousseff”.<sup>55</sup>

Em ambos os veículos de comunicação, um deles até mesmo contendo a transcrição de uma entrevista do Coordenador-Geral de Tributação da Receita Federal, o governo asseverou que a política de aumento da alíquota do IOF tem finalidade arrecadatória. Inclusive, o principal cálculo feito pelo governo considerou o montante total que deve ser arrecadado com a implementação da nova política, e não sua repercussão sobre o mercado.

---

<sup>53</sup> BRASIL. Decreto nº 8.731, de 30 abril de 2016. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8731.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8731.htm). Acesso em 17. ago. 2016

<sup>54</sup> Portal G1. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2016/05/governo-sobe-para-11-iof-para-compra-de-dolar-em-especie.html>. Acesso em 17. ago. 2016

<sup>55</sup> Folha de São Paulo. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/05/1766866-receita-eleva-iof-na-compra-de-moeda-estrangeira-de-038-para-11.shtml>. Acesso em 17. ago. 2016

É importante ressaltar que, apesar de ser significativo o valor que este aumento vai gerar aos cofres públicos, o impacto sobre a escolha dos compradores de moeda estrangeira é pequeno. Optar por adquirir a moeda em dinheiro, mesmo com a edição da nova lei, continua a ser significativamente mais barato do que comprar o câmbio utilizando cartões, pois o IOF para a compra em espécie é de 1,1% e, em cartão, é de 6,38%.

Portanto, o impacto que esta política fiscal terá sobre o mercado financeiro não é precipuamente comportamental, mas monetário. A alteração da alíquota não tem o condão de induzir diferentes comportamentos, como deveria ocorrer com as políticas fiscais regulatórias, inibindo a compra de moedas estrangeiras ou induzindo a compra do câmbio no cartão. Seu impacto é apenas monetário, tratando-se de uma política arrecadatória.

A mais recente política fiscal aplicada ao IOF, um tributo extrafiscal, não teve como objetivo a regulação econômica, mas o aumento da arrecadação aos cofres públicos. Ainda assim, a eficácia da medida foi imediata, já que, neste caso, a Constituição permite que seja excepcionado o cumprimento da anterioridade tributária.

Na análise do caso concreto, é inequívoca a constatação de que a proteção que deveria ser garantida pela aplicação do princípio da anterioridade não é completa. A regra do artigo 150, §1º, da Constituição Federal, autoriza que se excepcionem hipóteses que deveriam estar sobre a égide da anterioridade tributária, sendo uma norma passível de reforma.

#### **5.4 Alteração legislativa**

Após verificar a insuficiência da proteção garantida pelo texto constitucional ao princípio da anterioridade, ao permitir que políticas fiscais arrecadatórias passem a produzir efeitos imediatos, é necessário sugerir uma alteração legislativa para a solução do caso concreto.

Deve ser alterada a regra prevista no artigo 150, §1º, da Constituição Federal, pois este artigo elenca de forma taxativa os tributos que devem ser excepcionados à regra da anterioridade tributária, quando o que deveria estar



previsto é que as políticas fiscais aplicáveis a esses tributos relacionados no texto constitucional deveriam ter escopo extrafiscal.

O que se propõe é que o artigo, além de prever que apenas os tributos extrafiscais sejam excepcionados à regra da anterioridade tributária, passe a disciplinar que a política fiscal que será implementada a esses tributos deve também ter, por escopo, o exercício da função extrafiscal.

Dessa forma, as políticas fiscais que não tiverem função regulatória não estarão imunes à regra da anterioridade tributária, mesmo que elas sejam aplicadas a tributos classificados como extrafiscais, como no caso do IOF que foi objeto de estudo. A extrafiscalidade será elemento indispensável à exceção ao princípio da anterioridade.

#### **5.4.1 Formas de avaliar a natureza jurídica das políticas fiscais aplicadas aos tributos extrafiscais**

Caso se promova a alteração legislativa sugerida, será necessário legitimar um órgão para promover o controle das políticas fiscais, ou seja, um responsável por determinar de forma técnica e imparcial, se as políticas fiscais que serão aplicadas aos tributos extrafiscais têm escopo arrecadatório ou regulatório.

##### **5.4.1.1 Exame pelos Órgãos de Controle**

As políticas fiscais destinadas aos tributos extrafiscais devem ser controladas quanto a sua finalidade, para que, quando seu intuito for arrecadatório, não se aumente a carga tributária desses tributos sem o lapso temporal mínimo. É preciso, portanto, que o Estado desenvolva políticas de controle no seu âmbito interno, para que suas ações estejam sempre respaldadas pela legalidade.

O momento democrático vivido no Brasil, após vinte e oito anos da promulgação da Carta constitucional, é de fortalecimento das instituições e dos órgãos de controle, que cada vez mais contribuem para o aperfeiçoamento da democracia brasileira. Se não houver o mínimo de regulação das diretrizes e metas necessárias para que o governo intervenha na economia, o Estado Democrático de Direito fica fragilizado.

É preciso que órgãos técnicos, como o Tribunal de Contas da União, sejam legitimados para avaliar se a política fiscal que será adotada em um tributo extrafiscal tem como objetivo precípuo a regulação econômica ou a arrecadação aos cofres públicos, para que haja um controle do seguimento da função estatal.

Se ficasse legitimada a competência dos órgãos de controle para verificar a política e o tribunal atestasse sua natureza extrafiscal, a exceção ao princípio da anterioridade poderia ser aplicada ao caso concreto, garantindo a intervenção econômica em tempo hábil, ao mesmo tempo em que se garantiria que a aplicação do instituto não estaria sendo deturpada para aumentar a arrecadação pública, sem o transcurso de lapso temporal.

#### **5.5.1.2 Revisão pelo Judiciário**

Outro meio de aferir se a política fiscal tem como escopo a intervenção e regulação econômica seria por meio do Poder Judiciário. A diferença desse instrumento para a revisão feita pelos órgãos de controle, é que, quando a política é questionada no Poder Judiciário, esta já está em curso, produzindo seus efeitos, e nos órgãos de controle, a política é avaliada antes de se tornar eficaz.

No Poder Judiciário, há duas formas de questionar a finalidade das políticas fiscais: (i) por meio de ações individuais, caso os cidadãos ou empresas que são impactados diretamente com determinada política questionem a aplicação daquela lei ao caso concreto; ou (ii) em controle abstrato de constitucionalidade, que consiste no questionamento ao Supremo Tribunal Federal da constitucionalidade de determinada norma, que poderá ser declarada inconstitucional para todo o território nacional, em decisão *erga omnes* para os órgãos jurisdicionais.

Inclusive, esse instrumento de controle dos atos normativos do Poder Executivo não precisa estar legitimado pela lei. O Poder Judiciário é, por excelência, um instrumento de controle da legalidade das normas, sendo essa uma de suas funções precípuas. Não é preciso qualquer alteração legislativa para que se permita que os tribunais analisem pedidos que tenham como escopo o questionamento de atos do Poder Executivo.

O Poder Judiciário sempre poderá ser utilizado para questionar a atuação do governo, garantindo que suas ações estejam em conformidade com o

ordenamento jurídico vigente e com as funções essenciais do Estado. Dessa forma, cabe aos cidadãos, ao exercerem seu papel de fiscais da atividade estatal, questionar ao Poder Judiciário a eventual aplicação de normas tributárias onerosas, com intuito eminentemente arrecadatário, sem o transcurso do lapso temporal mínimo estabelecido pelo princípio da anterioridade tributária.

## 6 CONCLUSÃO

Na teoria republicana, de que o Estado deve sempre atuar pelo bem comum, acredita-se que o poder estatal deve ser exercido sempre em benefício do povo; a vontade e o interesse da população não são apenas um elemento limitador do poder estatal, mas seu único escopo.

Nesse sentido, para aqueles que defendem a primazia do interesse público, o princípio do bem comum não é apenas um óbice à atividade estatal, mas sua única função, sendo elemento exauriente do poder do Estado. Portanto, quando ausente a supremacia do interesse público, fica descaracterizada a figura estatal. Inexistindo a *res pública*, inexistente o Estado.

Por ser um conceito tão amplo, quando se adota a premissa da primazia do interesse público, é difícil estabelecer marcos teóricos com os limites do poder estatal. No momento em que se determina que o Estado foi criado para a defesa do interesse de seus cidadãos e para a implementação e manutenção de políticas públicas, cujo escopo seja a consecução dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito, toda a atuação estatal deve ser planejada a partir desse objetivo, sendo este um limite legal para sua atuação.

Ocorre que é muito difícil para os cidadãos verificarem quando as ações praticadas pelos governos se desviaram da função estatal, extrapolando os limites legais, por se distanciarem de seu único escopo, que é a busca do bem comum. Torna-se impossível, a partir dessa premissa, estabelecer limites claros à atuação estatal que permitam a fiscalização das atividades governamentais, no que se refere à finalidade e ao planejamento de suas ações.

É preciso que haja uma “inversão do ônus probatório”, ou seja, que o Estado passe a ser responsável por especificar aos seus cidadãos como as suas condutas e ações foram destinados à promoção do bem comum, para que seja efetiva a premissa de que o limite e escopo de toda a atuação estatal é a supremacia do interesse comum.

Dessa forma, é possível que os cidadãos verdadeiramente avaliem o serviço prestado pelos governos, enquanto representantes estatais. Ao permitir que os cidadãos tenham acesso não apenas à prestação de contas ao final dos

governos, mas ao processo de escolha das políticas que envolvem o gasto de dinheiro público ou o aumento da arrecadação, os cidadãos poderão avaliar qual foi o escopo das políticas governamentais, julgando se a ação estatal respeitou seus limites legais.

Com base nessa premissa, os cidadãos devem avaliar se o Estado está agindo corretamente no desempenho de sua função fiscal. Para tanto, é preciso que se perquiram se os tributos estão sendo cobrados de forma correta. É preciso avaliar o escopo de cada tributo, tendo muito claro qual deve ser a finalidade de cada um dos tributos cobrados pelo Estado.

Os tributos dividem-se em dois gêneros, os tributos fiscais e extrafiscais. Os tributos fiscais têm como principal escopo a arrecadação aos cofres públicos e os tributos extrafiscais têm por finalidade, a intervenção governamental no mercado privado para a regulação econômica. Dessa forma, por sua natureza, os tributos estabelecidos como extrafiscais são excepcionados à regra da anterioridade fiscal, pois a intervenção econômica deve ter efeitos imediatos.

A garantia da anterioridade tributária protege a segurança jurídica, determinando que normas tributárias onerosas só incutam efeito após o transcurso de um lapso temporal mínimo. Enquanto isso, a exceção a este princípio garante que o Estado possa intervir na economia de forma imediata, evitando que haja desequilíbrios econômicos pela omissão estatal. Em ambos os casos, o princípio é corolário da segurança jurídica.

Ocorre que os governos vêm se utilizando da previsão normativa que excepciona a regra da anterioridade tributária para implementar políticas arrecadatórias aos tributos extrafiscais e burlar a regra da anterioridade. Esta prática representa um risco ao Estado Democrático de Direito, pois, além de ser contrária ao princípio da segurança jurídica, representa um excesso estatal, já que onera os contribuintes.

A proteção que o artigo 150, §1º, da Constituição Federal garantiu ao princípio da não surpresa, ao elencar os tributos extrafiscais que são exceção à regra da anterioridade, não é completa e precisa ser reformulada. É necessário que a norma constitucional seja modificada, para que se discipline que as políticas fiscais

implementadas aos tributos extrafiscais também devem ter natureza extrafiscal, ou seja, tenham como intuito a intervenção econômica. Caso contrário, se as políticas fiscais tiverem escopo arrecadatório, ainda que aplicadas a tributos extrafiscais, não estarão imunes à regra da anterioridade tributária.

Sugere-se que o controle da finalidade dos tributos extrafiscais seja institucionalizado aos órgãos de controle, que ficarão responsáveis por emitir um parecer técnico sempre que o Estado decidir implementar uma política fiscal a um tributo classificado como extrafiscal. Assim, o órgão de controle atestará qual é a natureza da política fiscal pretendida, atribuindo a aplicação ou não da anterioridade tributária ao caso concreto.

Por fim, conclui-se que o Poder Judiciário deve ser outra forma de controle da natureza das políticas tributárias elaboradas pelo governo. Como órgão de controle da legalidade das normas e resolução de conflitos, por excelência, cabe ao Poder Judiciário, independentemente da alteração legislativa proposta, analisar se o Estado está cumprindo sua função, ou se está se desvirtuando de seu escopo.

Dessa forma, cabe aos cidadãos questionar no judiciário a aplicação de normas tributárias onerosas, que tenham intuito proeminente de arrecadação aos cofres públicos, sem o transcurso do lapso temporal indicado pelo princípio da anterioridade tributária.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- BALLEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. ed. 11. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARBALHO, João. Constituição Brasileira: *Comentários*. Rio de Janeiro: F. Briguiet & Cia., 1924.
- BRASIL, Código Penal: Decreto Lei 2848 (1940). Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm)>.
- BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>.
- BRASIL. Decreto nº 8.731, de 30 abril de 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8731.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8731.htm)>.
- CARAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. ed. 29. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CATÃO, Marcos André Vinha. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- FALCÃO, Raimundo. Tributação e mudança social. Rio de Janeiro: Forense, 1981
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. ed. 30. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MANEIRA, Eduardo. O princípio da não-surpresa do constituinte. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- MELO, Ana Carolina. A anterioridade das leis tributárias. 2008. 179 f. Dissertação (Mestrado) - Programa de mestrado em Direito do Estado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. 179 f.
- MONTESQUIEU. O espírito das leis. ed. 2. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina. 1998.
- THOREAU, Henry David. A desobediência Civil. Porto Alegre: L&PM, 1997. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cdrom/thoreau/thoreau.pdf>>

TÔRRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

SADDY, André. Formas de atuação e intervenção do Estado brasileiro na economia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. ed. 6. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHAPIRO, Mario Gomes. Novos parâmetros para a intervenção do estado na economia. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Flavia Martins André. Poder discricionário da Administração Pública, 2006. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2635/Poder-discricionario-da-Administracao-Publica>>.

SOUTO, Marcos Jurena Villela. Aspectos jurídicos do planejamento econômico. ed. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. ed. 2. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1975.